

0-793773

На правах рукописи
ББК: 60.56
Г79

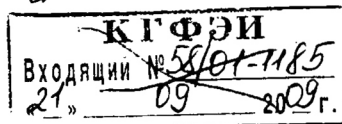
Гребенчук Антон Олегович

**НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ
КАК СОЦИАЛЬНЫЙ ПРОЦЕСС
И ЕГО ВЛИЯНИЕ НА ФОРМИРОВАНИЕ
НАЛОГОВОГО ПОВЕДЕНИЯ
НАСЕЛЕНИЯ В РОССИИ**

22.00.03 – «Экономическая социология и демография»

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата социологических наук

Москва - 2009



Работа выполнена на кафедре «Социология» в ФГОУ ВПО
«Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации»

Научный руководитель: доктор философских наук, Заслуженный деятель
науки РФ, профессор
Силласте Галина Георгиевна

Официальные оппоненты: доктор социологических наук, профессор
Красовский Юрий Дмитриевич

доктор социологических наук, доцент
Зубков Владимир Иванович

Ведущая организация: ФГОУ ВПО «Всероссийская государственная
налоговая академия Министерства финансов РФ»

Защита состоится «23» сентября 2009г. в 14.00 часов на заседании совета по защите докторских и кандидатских диссертаций ДМ505.001.06 при ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125993, г.Москва, Ленинградский проспект, д.49, аудитория 406.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125993, г. Москва, Ленинградский проспект, д.49, комн. 203.

Автореферат разослан «22» августа 2009 г. и размещен на официальном сайте ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации»: www.fa.ru

Ученый секретарь совета ДМ505.001.06,
к. филос. н., доцент



О.М. Дудина



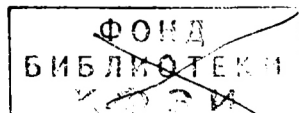
ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Налогообложение традиционно рассматривается в научной литературе как экономическая категория, представляющая собой систему расчетов налогов и формы их выплаты. Однако налогообложение выполняет и социальные функции, имеет социальные особенности развития и представляет собой реальный предмет исследования в области экономической социологии. Использование социологического подхода к изучению налогообложения позволяет многограннее изучить его специфику в системе социальных отношений, развивающихся в сфере экономики и финансов с учетом закономерностей развития рыночной системы хозяйствования. Поэтому в данной диссертации *налогообложение исследуется как длительный, регулируемый социальный процесс, в основе которого лежит взаимодействие между его участниками ради достижения определенной цели.* Однако в этом контексте система налогов и налогообложения в экономике не изучается. Это во многом сужает рамки изучения их роли и влияния на развитие общества, социальное и экономическое положение населения, его поведение в сфере налогообложения, на конечные результаты действия налогов. Использование в диссертации социологического подхода к исследованию налогообложения как социального процесса объясняется рядом аргументов.

Во-первых, налогообложение выполняет важную перераспределительную функцию, реализация которой затрагивает социальные интересы и уровень доходов всех социальных и статусно-ролевых групп, независимо от сферы их профессиональной занятости. Более того, одной из конфликтогенных социальных функций процесса налогообложения является функция социальной справедливости. Степень ее реализации позволяет либо сглаживать социальное неравенство в доходах различных групп населения и, таким образом, упреждать конфликты, либо, напротив, – обострять.

В условиях мирового финансово-экономического кризиса налоговые льготы могут использоваться как дополнительная мера противодействия его неблагоприятным последствиям. В России проблема расслоения населения по уровню доходов стоит острее, чем в западных странах с имманентной рыночной экономикой. Так, по данным Госкомстата РФ в 2008г. на долю 20% наиболее обеспеченного населения приходилось почти 50% общего объема денежных доходов, а на долю 20% наименее обеспеченного населения – лишь 5%. В период финансово-экономического кризиса данный разрыв увеличивается, усиливая социальную напряженность и недовольство населения.

Однако действующий в российском обществе порядок налогообложения не только не сглаживает социальный разрыв разных групп налогоплательщиков, а, наоборот, усиливает



социальную и имущественную поляризацию, содействуя социальным конфликтам.

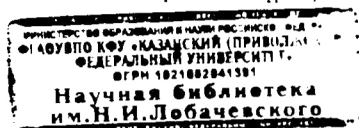
Во-вторых, налогообложение в России носит всеобщий характер. В связи с этим участниками процесса налогообложения являются не только сотрудники налоговых органов, управленческий персонал организаций, но и все население, выступающее как социально-ролевая группа налогоплательщиков, проявляющая разные формы налогового поведения. Широкое распространение в российском обществе девиантной формы налогового поведения, связанной с нарушениями установленной законом обязанности налогоплательщика платить налоги говорит о серьезных социальных причинах, поддерживающих такое отношение населения к закону.

В-третьих, налогообложение, являясь эволюционным процессом, в значительной мере зависит от уровня налоговой культуры налогоплательщиков, которая во многом обуславливает формирование налогового поведения всех его участников. Налоговое поведение населения детерминировано ценностными ориентациями, в том числе, правовыми нормами, мотивациями, обычаями, традициями и нравами, оказывающими непосредственное влияние на формирование налоговой культуры. Ее уровень в России низкий. Однако социологические исследования особенностей налогового поведения и налоговой культуры населения как социокультурного фактора в российской социологии практически не ведутся. Данная работа ставит своей целью способствовать восполнению этого пробела.

Проблемная ситуация заключается в социальном противоречии, которое сложилось между потребностью в социально справедливом распределении и перераспределении доходов в обществе и широким распространением девиантных форм налогового поведения, низким уровнем налоговой культуры населения; в противоречии между интересами государства, направленными на реализацию социально-экономических задач посредством налогообложения, и низким уровнем жизни большинства населения, резко падающим в условиях мирового финансового кризиса, стремлением сэкономить на сокрытии налогов.

Состояние научной разработанности проблемы исследования. В научной литературе налогообложение исследуется преимущественно с позиций экономического подхода как процесс установления и взимания налогов, занимающий важное место в перераспределении денежных средств в экономике (Д.Г. Черник, Б.Х. Алиев и др.). Не менее распространенным является правовой подход к изучению процесса налогообложения, в рамках которого налогообложение рассматривается как совокупность законодательно установленных норм права, определяющих порядок установления и взимания налогов (Ю.А. Крохина, Н.В. Миляков, С.В. Маркин¹). В ряде научных работ используется

¹ Крохина Ю.А. Налоговое право – М: Юнити-Дана, 2009 -464с.; Миляков Н.В. Налоговое право – М: Инфра-М, 2008г. - 284с.; Маркин С.В. – М: Феникс, 2007 – 400с.



исторический подход, в рамках которого исследуется история налогообложения и эволюция его развития (В.М. Пушкарева, Н.И. Осетрова)².

Сложившиеся теоретические подходы к исследованию налогообложения вносят важный вклад в понимание его сущности, назначения и перспектив. Однако ни экономический, ни правовой, ни исторический подход к процессу налогообложения не раскрывает его социальных особенностей, влияния на уровень жизни, налоговое поведение и налоговую культуру налогоплательщиков. Исследовать эти процессы в наиболее полной мере позволяет социологический подход, с позиций которого налогообложение можно рассматривать как социальный процесс в сфере экономических отношений, обусловленный объективными и субъективными факторами, среди которых налоговое поведение и налоговая культура неразрывно взаимосвязаны и влияют на эффективность самого процесса налогообложения.

В последние годы социальным аспектам процесса налогообложения уделяется все большее внимания. Попытку проанализировать влияние налогообложения на уровень жизни населения, связь с налоговой и социальной политикой государства предпринимали в диссертационных исследованиях С. Мурашов, Д. Доспишил, М. Дубова, Л. Потрубач, Е. Поспелова³.

Социальный характер процесса налогообложения и его всеобщий характер обуславливает формирование определенных поведенческих установок и конкретных форм налогового поведения населения. В зарубежной литературе встречаются исследования, в которых большое внимание уделяется особенностям поведения населения в процессе уплаты налогов. Так, в рамках развития экономической социологии в Европе и Америке стала выделяться отдельная дисциплина, получившая название «фискальная социология» (социология налогов). По этой тематике можно выделить работы французского социолога М. Леруа и американского социолога Ю. Бэкхауза. Интерес для диссертационного исследования представляла работа по систематизации зарубежного опыта, проведенная

² Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов - М: Финансы и статистика, 2001-256с.; Налоги в условиях экономической интеграции / Под ред. Проф. Барда В.С. и проф. Павлова Л.П. - М: КНОРУСб, 2004. – 288с.; Налоги и налогообложение Учебник, Д.Г. Черник и другие - М: Инфра-М, 2004 – 328 с.

³ Мурашов С.Б. Социальное регулирование уровня и качества жизни населения в процессе развития системы налогообложения: дис. канд. соц. наук. СПб., 2004 - 322с; Доспишил Д.В. Реализация социальной функции налоговой политики в странах с постсоциалистической экономикой: на примере России и Чехии: дис. канд. соц. наук. – М., 2003 - 163с.; Дубова М.Д. Роль единого социального налога в реализации социальной политики государства. Ж: Финансы, №12, 2002г.; Потрубач Л.Н., Гаджиева Л.Э. Оптимизация налогообложения с целью обеспечения социальной справедливости. //Журнал Социально-Гуманитарные знания. – 2001. - №5 –с.145-160; Поспелова Е.Б. Формирование социальной направленности налогообложения семей: дис. канд. экон. наук. - М., 2006 - 182 с.

руссииским социологом Е. Новиковой⁴. Посылки развития фискальной социологии рассмотрены в работах профессора Г. Силласте⁵. Большой вклад в исследование мотиваций девиантного налогового поведения внес специалист в области налогообложения А. Брызгалин⁶.

Социокультурным фактором, обуславливающим налоговое поведение населения, является уровень налоговой культуры. Социологические работы, в которых этот феномен изучается в качестве самостоятельного предмета, практически не встречаются. Среди немногочисленных работ по этой тематике можно выделить исследования социологов Б. Нерре и А. Махониной, экономиста Б. Алиева⁷.

Вместе с тем, научная и образовательная практика вплотную подошли к постановке вопросов формирования налогового поведения и налоговой культуры, включения этой проблемы в систему высшего профессионального экономического образования. По инициативе кафедр «Социология» и «Налоги и налогообложение» Финансовой академии при Правительстве РФ с 2007г. в учебный процесс для студентов четвертого курса факультета налогов и налогообложения введена дисциплина «Формирование налоговой культуры в русском обществе». Программа дисциплины разработана с участием нескольких кафедр, носит междисциплинарный характер и является убедительным доказательством запроса социальной практики, востребованности нового подхода к научно-исследовательскому изучению процесса налогообложения, применению его в учебной вузовской практике, тем более при подготовке новой генерации экономистов и финансистов⁸.

Несмотря на немногочисленные исследования отдельных социальных аспектов налогообложения, научных разработок по вопросу формирования налогового поведения и налоговой культуры как социокультурного фактора данного процесса практически не встречается. Низкий уровень теоретической разработанности и злободневность

⁴ Леруа М. Социология налога - М: Дело и сервис, 2006 – 96с.; Fiscal sociology: What for? by Juergen Backhaus. American Journal of Economics and Sociology, Jan, 2002; Новикова Е.Г. Фискальная социология: обзор западных исследований налогообложения // Журнал «Экономическая социология». – 2005.- Том 6 - № 1. - С. 95-103.; Силласте Г.Г. Экономическая социология: учебное пособие // М: Гардарики, 2005. – 383 с.

⁵ Силласте Г.Г. Социальная структура и социальная стратификация русского общества. Основы познаний социальных отношений в сфере экономики. — М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, 2001. Социология страхования. М.Ф.А., 2003.

⁶ Практическая налоговая энциклопедия / под ред. Брызгалина А.В. Том I Налоговая оптимизация – Электрон. дан. – Режим доступа: СПС Гарант-Максимум - Загл. с экрана

⁷ Birger Nerré "The Concept of Tax Culture". In: National Tax Association Proceedings Ninety-Forth Annual Conference 2001. Baltimore, Maryland. Edited by Sally Wallace. NTA, Washington DC, pp. 288 – 295.; Налоги и налогообложение: Учебное пособие под ред. Б.Х.Алиева. М: Финансы и статистика, 2004 – 416с.; Махонина А.А. Формирование налоговой культуры старших подростков в системе экономического воспитания учреждений дополнительного образования: дис. канд. пед. наук: Волгоград, 2002 - 216 с.

⁸ Формирование налоговой культуры в русском обществе: Учебно-методический комплекс. Коллектив авторов: Гончаренко Л.И. Осетрова Н.И., Панов Е.Г., Петухова Н.Е., Силласте Г.Г./ Составитель: Осетрова Н.И.-М.Ф.А., 2007

социологического изучения налогообложения как специфического социального процесса обусловили выбор целей и задач диссертационного исследования.

Цель исследования: изучить особенности налогообложения как социального процесса и его влияние на формирование налогового поведения россиян.

Исследовательские задачи:

1. Определить сущность и операциональную структуру категории «налогообложение» как социального процесса, выделить его социальные функции и принципы, эволюцию развития в российских условиях, влияние на социальные результаты налоговой политики.
2. Раскрыть соотношение объективных и субъективных факторов, обуславливающих эволюцию процесса налогообложения, его влияние на формирование налогового поведения и налоговой культуры рядовых налогоплательщиков и предпринимателей.
3. Оценить распространенность девиантных форм налогового поведения среди занятых в сфере экономики и финансов, их мотивацию.
4. Проанализировать особенности налоговой культуры как социокультурного фактора налогообложения различных социально-ролевых групп, занятых в экономике, а также меры ее возможного развития.
5. Установить причины конфликтности налогового процесса и пути снижения ее уровня.
6. Выяснить отношение налогоплательщиков к налогам, оценку степени их социальной справедливости; выработать рекомендации для повышения степени социальной ориентированности налогов и налогообложения.

Объект исследования: налогообложение как социальный процесс, в основе которого лежит социальное взаимодействие между его участниками (налогоплательщиками, сотрудниками налоговых органов и иными участниками).

Предмет исследования: налоговое поведение, формируемое под влиянием процесса налогообложения.

Теоретико-методологические основы исследования. В диссертационном исследовании используется междисциплинарный подход к изучению объекта и предмета исследования с учетом общих методологических принципов научного анализа. Среди них принципы социального детерминизма, историзма и преемственности. В качестве базового научно-исследовательского подхода используется социологический подход и общесоциологические законы развития социальной системы, в том числе законы структуры, социального целого, развития, взаимодействия общественных потребностей и деятельности людей. Также используется сравнительный анализ эмпирических данных, методы классификации, группировки и обобщения.

Теоретико-методологической основой исследования послужили частносociологические законы ряда социологических теорий среднего уровня: социологии и социальной конфликтологии финансово-банковской сферы (Г. Силласте), социологии налогов (фискальной социологии) (М. Леруа), социологии труда (И.И. Чангли, А.И. Кравченко, В.И. Добренёв). При анализе налогообложения как социального процесса используются теории социального действия (М. Вебер, Т. Парсонс), ролей и социального статуса (Р.К. Мертон), социальной структуры (М. Руткевич), стратификации (П. Сорокин), социального конфликта (Р. Дарендорф, И. Козер), социальных изменений (П. Штомпка, В. Радаев, Н. Тихонова), социальной справедливости (Л. Потрубач, Л. Гаджиева).

Эмпирическая база исследования представляет собой комплекс социологических методов сбора эмпирической информации, использованных в работе, среди которых:

- авторское пилотажное социологическое исследование на тему «Особенности налогового поведения населения в процессе налогообложения», проведенное в 2007-2008 гг. под руководством профессора Г.Г. Силласте, доктора философских наук, Заслуженного деятеля науки РФ. Инструментарием опроса являлась анкета «Особенности налогового поведения населения в процессе налогообложения». Исследование проведено методом раздаточного анкетирования по месту трудовой и учебно-образовательной занятости, а также электронного опроса налогоплательщиков на территории Москвы и Московской области. Объем выборки – 312 единиц. Тип выборки – случайная. Объект исследования: налогоплательщики, занятые в сфере экономики и финансов (банки, промышленные предприятия, торговля, колсалтинг);
- контент-анализ ответов на открытые вопросы анкеты социологического исследования (общее количество единиц анализа составило 112 суждений);
- авторское пилотажное социологическое исследование на тему «Налоговая культура и налоговое поведение студентов института налогов Финансовой академии при Правительстве РФ», проведенное в 2004 году в составе научного коллектива «ГАЛСИ» под руководством доктора философских наук, профессора Г.Г. Силласте. Инструментарий: анкета «Налоговая культура и налоговое поведение студентов института налогов Финансовой академии при Правительстве РФ». Опрос сплошной (78 единиц). Исследование проведено методом раздаточного анкетирования среди студентов 3-4 курсов института налогов Финансовой академии при Правительстве РФ;
- традиционный метод анализа документов, базирующийся на изучении научных источников, статистических документов (данные Росстата РФ), нормативно-правовых актов (Налоговый кодекс РФ и другие нормативные акты налоговой сферы) за 1998-2008 годы;
- результаты всероссийских опросов общественного мнения, осуществленных

Фондом «Общественное мнение» (за период 2000-2008 годы)⁹.

Научная новизна диссертационного исследования:

1. Налогообложение впервые рассмотрено как регулируемый эволюционный социальный процесс, раскрыты его социальные функции, признаки, структурные элементы, методология анализа, историческая эволюция в подходах и оценках результативности; обобщены некоторые исторические и социальные уроки.
2. Выделены факторы, обуславливающие формирование процесса налогообложения и их влияние на выбор формы налогового поведения, его мотивацию.
3. Проанализирована социальная ориентированность российской системы налогообложения (уточнены критерии социальной справедливости налогообложения; систематизированы нормы налогового законодательства и предложена классификация налогов по их социальному влиянию, на основе которой выявлены типичные недостатки в реализации принципа социальной справедливости).
4. Дана оценка распространенности девиантных форм налогового поведения среди различных групп налогоплательщиков, мотивация их использования (раскрыто влияние экономических, моральных, правовых и политических мотиваций, отношение населения к девиантным формам налогового поведения).
5. Налоговая культура рассмотрена как социокультурный фактор (расширено понятие налоговой культуры; дана оценка уровня налоговой культуры различных участников процесса налогообложения; выявлены причины низкого уровня налоговой культуры населения; предложены рекомендации по его повышению).
6. Установлены причины конфликтогенности в отношениях между налогоплательщиками и налоговыми органами, предложены рекомендации по нейтрализации конфликтного напряжения в этих отношениях.
7. Раскрыто отношение населения к налогам, оценка справедливости российской налоговой системы; предложены рекомендации по развитию принципа социальной справедливости налогообложения в России.

Основные положения, выносимые на защиту:

1. Процесс налогообложения можно рассматривать как регулируемый эволюционный социальный процесс, в основе которого лежит социальное взаимодействие его участников, базирующееся на принципе социальной справедливости взаимодействия.

⁹ Налогоплательщики, налоги и налоговая служба - Опрос населения, проведенный Фондом «Общественное мнение» – 28.10.2004 – Электрон. дан. – Режим доступа: http://bd.fom.ru/report/cat/business/ec_fin/na/ – Загл. с экрана; Налоги и справедливость - Опрос населения, проведенный Фондом «Общественное мнение» – 18.04.2002 [Электронный ресурс]. – Электрон. дан. – Режим доступа: http://bd.fom.ru/report/cat/business/ec_fin/na/ – Загл. с экрана

2. В российской налоговой системе принцип социальной справедливости не реализован в полной мере в силу неэффективности, либо отсутствия ряда социальных норм в законодательстве, разрыва налоговой политики и приоритетов социального развития общества, социальной политики государства.

3. Принятая в обществе система налогообложения оказывает прямое влияние на формирование налогового поведения населения, которое, с одной стороны, отражает уровень правосознания налогоплательщиков, действенность принятого законодательства, а с другой, – уровень налоговой культуры населения. В рамках процесса налогообложения происходит самоидентификация населения в качестве налогоплательщиков, формируются их мотивации, ценностные ориентации и установки, определяющие отношение к налогам и неплательщикам, а также оценка степени справедливости налоговой системы, готовность платить налоги и честно исполнять налоговые обязательства.

4. В России по-прежнему широко распространена девиантная форма налогового поведения, что обусловлено преобладанием экономических (низкий уровень жизни большинства россиян), моральных (неверие в помощь государства, в честность налоговых сборов, снижение уровня социального оптимизма) и правовых мотиваций (девальвация ценности закона), отсутствием общественной нетерпимости к уклонению от уплаты налогов, низким уровнем правосознания.

5. Уровень налоговой культуры является крайне низким, что обусловлено плохим информированием в области налогового законодательства, несправедливостью налоговой системы, недоверием населения к налогам и отсутствием интереса к налоговой политике.

6. Основными задачами формирования законопослушного налогового поведения российских налогоплательщиков являются: 1) работа по повышению уровня правосознания; 2) разъяснение норм и принципов налоговой культуры доходчивыми и популярными образами через СМИ и систему образования; 3) снижение конфликтности взаимоотношений с налоговыми органами; 4) повышение социальной ориентированности российской налоговой системы; 5) формирование общественной нетерпимости к неуплате налогов; 6) активизация деятельности общественных организаций, направленных на защиту интересов налогоплательщиков.

Теоретическая и практическая значимость работы. Полученные в ходе диссертационного исследования данные способствуют углублению теоретических представлений об особенностях налогообложения как социального процесса, расширяют базу применения социологического подхода к изучению эволюции процесса налогообложения, его взаимосвязи с налоговым поведением и налоговой культурой, вносит вклад в развитие междисциплинарного подхода к изучению налоговой системы.

Результаты исследования могут быть использованы: органами *государственной власти* в рамках работы, направленной на формирование налоговой культуры населения, на совершенствование налогового законодательства, налоговой и социальной политики государства; *неправительственными организациями* налогоплательщиков для защиты их интересов, экономической и социологической диагностики социальных противоречий между налогоплательщиками и органами государственной власти в вопросах уплаты налогов, проведения собственных исследований, представления альтернативных научных докладов; *научно-исследовательскими центрами* для организации социального мониторинга налоговой ситуации и динамики налогового поведения налогоплательщиков.

Полученные данные могут быть использованы в образовательной практике для улучшения подготовки специалистов финансово-экономической сферы, в частности, для чтения учебных дисциплин «Экономическая социология», «Финансы», «Налоги и налогообложение», «Финансовый менеджмент», а также в курсах «Социология налогов», «Социальная конфликтология в финансово-банковской сфере».

Апробация и внедрение результатов исследования проведены в ряде выступлений на конференциях, семинарах, всероссийских и международных конкурсах научных проектов:

- на международной выставке ЭКСПО-НАУКА 2003, Москва, ВВЦ (13-18 июля 2003 года) и на Всероссийской выставке «Научно-техническое творчество молодежи» НТТМ-2005 и НТТМ-2006, Москва, ВВЦ (июнь 2005г. и июнь 2006г.), где разработки были отмечены дипломами и медалью;
- на научных семинарах в рамках «Недели науки» в Финансовой академии при Правительстве РФ (2004-2007гг.), в форме докладов на научно-практических конференциях аспирантов в Финансовой академии при Правительстве РФ (2005-2008гг.), на конференции молодых учёных «Экономическая политика России в условиях глобализации» в Российской Академии Наук (13 ноября 2007).

Результаты исследования были использованы при подготовке аналитических материалов ГУП «Центр поддержки и развития фондового рынка» (в частности, результаты опросов, связанных с оценкой информированности населения об имущественных налоговых вычетах и их уровне при анализе эффективности налоговых льгот, предоставляемых населению при осуществлении операций с недвижимостью).

Материалы диссертационного исследования внедрены в учебно-образовательную работу кафедры «Социология» ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации» и используются в преподавании учебных дисциплин «Социология», «Социология в сфере экономики и финансов» на факультетах «Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит», а также в преподавании дисциплин «Экономическая социология» в

магистратуре. Внедрение подтверждено соответствующими справками.

Основные положения по теме диссертации опубликованы в 6 работах общим объемом 1,9 п.л. (в т.ч. авторский объем 1,6 п.л.), из которых 3 статьи опубликованы в научных изданиях, определенных ВАК РФ (1,1 п.л.).

Структура и объем работы. Работа состоит из введения, двух глав, заключения, списка литературы и приложений. Она изложена на 204 страницах компьютерного текста, включает 11 таблиц, 17 рисунков, 5 приложений. В составе приложений: программа авторского социологического исследования; инструментарий исследования: анкета «Налоговая культура и налоговое поведение населения»; эмпирические таблицы одномерного распределения, систематизирующие нормы Налогового кодекса РФ, имеющие социальную направленность. Список использованной литературы содержит 156 наименований.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обосновывается актуальность темы, характеризуется состояние научных исследований и степень разработанности данной темы в социологической, экономической литературе, формулируются проблема, цель, задачи, объект и предмет исследования, ее практическая значимость, представляется эмпирическая база диссертационной работы.

В первой главе «Теоретико-методологические основы исследования налогообложения как социального процесса» налогообложение исследовано как социальный процесс, раскрыты объективные и субъективные факторы, способствующие развитию процесса, его социальные результаты.

В первом параграфе главы 1 «Специфика налогообложения как социального процесса и его эволюция» рассмотрены теоретико-методологические основы налогообложения с позиций социологического подхода. *Налогообложение* исследуется как длительный, регулируемый социальный процесс, в основе которого лежит взаимодействие между его участниками ради достижения определенной цели.

Показано, что процессу налогообложения, как и любому социальному процессу, присущи признаки идентичности во времени, эволюционный характер, взаимодействие различных групп, которые социально ориентированы друг на друга и на достижение определенной цели.

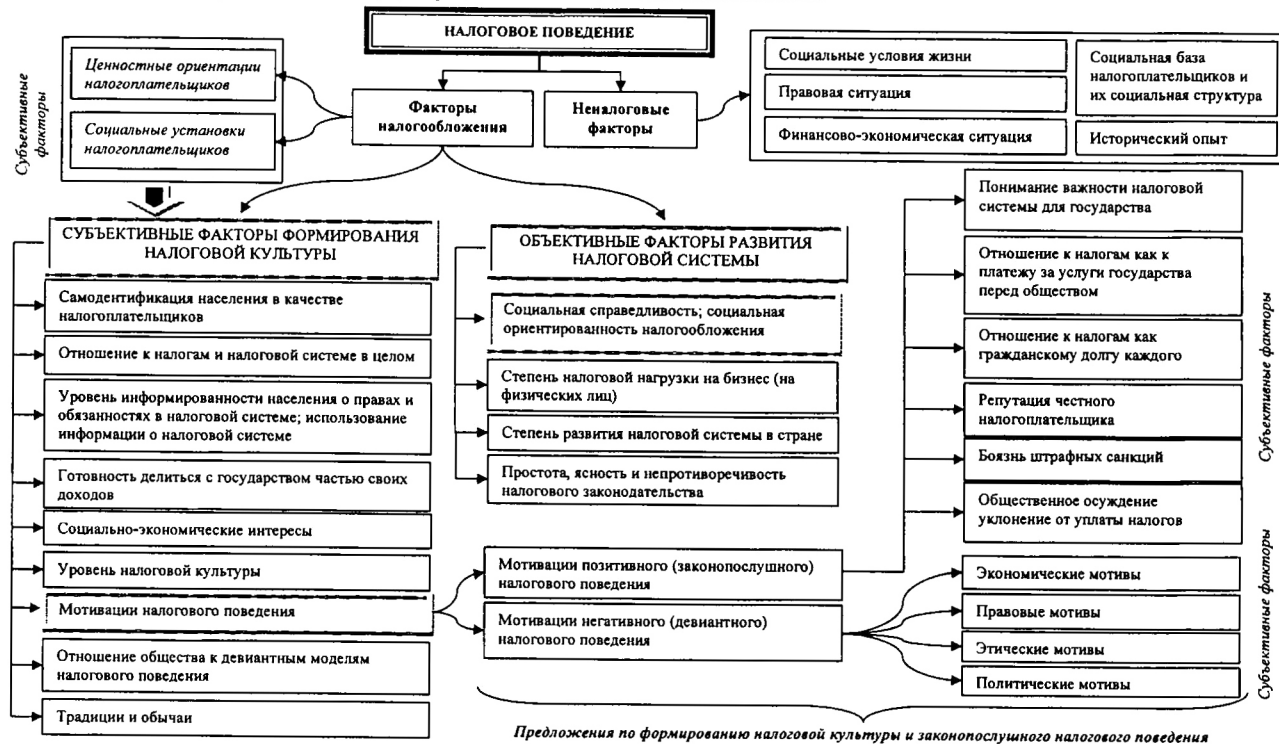
Структурными элементами налогообложения как социального процесса являются: «социальная система» (налогов и налогообложения), «социальное изменение» системы (эволюция процесса во времени и в конкретных исторических условиях), «социальное взаимодействие» (налогоплательщиков, налоговых организаций, института налогов и других социальных институтов, обеспечивающих эволюцию процесса налогообложения, его

субъективную обусловленность и конечные результаты). Именно социальное взаимодействие, составляющее основу процесса налогообложения, формирует налоговое поведение населения, его ценностные ориентации, поведенческие модели и выбор их налогоплательщиками. *Налоговое поведение* рассмотрено как разновидность экономического поведения, проявляющееся в совокупности социальных действий налогоплательщиков, связанных с их ролевой функцией (исчислять и уплачивать налоги) и обусловленное законодательно установленными правилами поведения, социокультурными нормами и ценностными ориентациями. Формы налогового поведения типологизированы по нескольким критериям: 1) по отношению к налоговым обязательствам: законопослушное или девиантное; 2) по применяемой налоговой стратегии: агрессивное, нейтральное и конформистское; 3) по степени активности: активное и пассивное. Определена совокупность факторов, обуславливающих формирование налогового поведения россиян (Рис. 1).

Социальные изменения являются частью важнейшего направления социологии - социальной динамики, которая обозначает совокупность и взаимосвязь процессов функционирования, изменения и развития общества и его социальной структуры, конечным результатом которых является их обновление. В работе показано, что налогообложение как социальный процесс имеет определенную динамику, отражающуюся в стадиях развития процесса: зарождение, стабилизация, функционирование, адаптация, эволюция, распад, переходное состояние. Проанализированы социальные особенности исторических периодов развития налогообложения в России, начиная с конца X века. Выделено 7 этапов эволюции этого процесса в России, обобщены его исторические и социальные уроки.

Во втором параграфе «Объективные и субъективные факторы налогообложения, обуславливающие его эволюцию в российском обществе» выделены две группы факторов, под воздействием которых видоизменяется процесс налогообложения, приведена их характеристика. В частности, среди *объективных факторов* выделены: кризисы, уровень жизни населения, правовая ситуация и законодательная база, экономические показатели (виды налогов, их ставки, льготы, права и обязанности субъектов и т.д.), принятая в обществе государственная налоговая политика, отечественный и зарубежный опыт налогообложения. Среди *субъективных факторов* выделены: поведенческие, социально-психологические, личностные, мировоззренческие, социокультурные, стратификационные, и информационные факторы. Влияние субъективных факторов на процесс налогообложения явно недооценивается экономистами в развитии налоговой политики. Между тем субъективные факторы оказывают сильное влияние на процесс налогообложения, результаты которого во многом обусловлены уровнем налоговой культуры.

Рисунок 1. Факторы, обуславливающие формирование налогового поведения населения



Налоговая культура рассматривается как вид экономической культуры и массового сознания, свойственного участникам процесса налогообложения и формируемая под воздействием конкретно-личностных характеристик, социокультурной и правовой ситуацией в обществе, связанной с уплатой налогов.

В третьем параграфе «Функции и принципы налогообложения, и их влияние на уровень жизни населения» проведен анализ налогообложения с точки зрения его социальной детерминации и влияния на уровень жизни населения. Показано, что экономические функции налогов, столь абсолютизированные экономистами, в реальности обладают высокой степенью социальной детерминации, а среди принципов налогообложения особое место занимает принцип социальной справедливости.

Было показано, что помимо критериев всеобщности, нейтральности, платежеспособности, равенства, пропорциональности, которые традиционно выделяются экономистами в качестве справедливой системы налогообложения, целесообразно выделять такие критерии как *направленность на повышение уровня жизни населения и его социальной защищенности в долгосрочной перспективе; сглаживание социальных конфликтов и противоречий в обществе на почве поляризации населения, сокращения уровня жизни и роста уровня безработицы; поддержка малообеспеченных категорий населения; введение дифференциальной шкалы в подходящем налогообложении.* При этом меры, которые способствуют повышению социальной справедливости налогов, не являются универсальными и могут различаться в зависимости от исторических экономических, социальных и иных особенностей государства.

Для того чтобы оценить степень социальной ориентированности процесса налогообложения в России, был проведен анализ норм действующего налогового законодательства в России с точки зрения их влияния на уровень жизни населения. На основе данного анализа была разработана классификация налогов по следующим критериям: *по способу влияния на уровень жизни населения* (налоги прямого влияния, косвенного влияния и социально нейтральные налоги), *по социальным результатам влияния налогов на уровень жизни населения* (социально-положительные, социально-отрицательные и социально-нейтральные налоги), *по направленности социального влияния налогов* (налоги, влияющие на уровень доходов и поддержку малообеспеченных категорий налогоплательщиков, на доступность определенных социально значимых товаров, на развитие отраслей социально-культурной сферы, на доступность жилья для населения, на занятость населения и т.д.).

В рамках проведенного анализа выявлены причины, по которым действующая в России система налогообложения не является социально ориентированной. Среди них:

1) неэффективность ряда существующих норм, направленных на поддержку малообеспеченных групп населения (низкий уровень стандартных и социальных налоговых вычетов в подоходном налогообложении); 2) отсутствие в российской практике налоговых льгот по подоходному налогу норм, способных сделать систему социально ориентированной (например, стимулы деторождения и улучшения демографической ситуации, учитывающие семейный статус налогоплательщиков, наличие в семье иждивенцев и т.п.); 3) пропорциональная шкала налогообложения по НДФЛ и регрессивная шкала налогообложения по ЕСН, не способствующие снижению поляризации населения по уровню доходов; 4) налоговая политика не учитывает приоритеты социального развития. Даже в условиях финансово-экономического кризиса антикризисные меры Правительства РФ в области налогообложения носят ярко выраженный экономический, но не социальный характер.

Во второй главе *«Формирование налогового поведения и налоговой культуры налогоплательщиков, занятых в сфере экономики и финансов»* на основе результатов социологических исследований проанализированы особенности налогового поведения занятых трудовой деятельностью россиян, раскрыто влияние субъективных факторов на выбор налогоплательщиками форм налогового поведения и степень их распространенности, предложены рекомендации по формированию налоговой культуры и законопослушного налогового поведения.

В первом параграфе «Распространенность и мотивации девиантного налогового поведения налогоплательщиков» раскрываются налоговые стратегии, которых придерживается крупный, средний и малый бизнес. Показано, что девиантные налоговые стратегии распространены как среди юридических лиц (в особенности в организациях малого бизнеса) так и среди физических лиц. Выделены группы мотивов, которые в наибольшей мере поддерживают девиантное налоговое поведение (уклонение от уплаты налогов). Преобладающими среди них (по признанию 71% респондентов) являются экономические мотивы, далее следуют моральные (43%) и правовые (38%) мотивы.

Как свидетельствуют результаты проведенных исследований, практически каждый второй работающий респондент либо с пониманием (26%), либо с безразличием (22%) относится к уклонению от уплаты налогов¹⁰. Поэтому не удивительно, что уклонение от уплаты налогов как форма поведения, никак не влияет на репутацию налогоплательщика среди бизнес-партнеров (47%) и в обществе в целом (49%). Это подкрепляет моральное самооправдание за невыполнение своих налоговых обязательств перед государством. Более

¹⁰ Налогоплательщики, налоги и налоговая служба - Опрос населения, проведенный Фондом «Общественное мнение» – 28.10.2004

того, каждый четвертый специалист (27%) полагает, что налогообложение вообще не нуждается в публичном осуждении. Все это свидетельствует о господствующем в обществе либерально-оправдательном отношении к нарушению правовых норм налогообложения. Подобный либерализм не стимулирует проявление общественной нетерпимости к уклонению от уплаты налогов, а напротив, поддерживает это явление в обществе.

Анализ приводит к выводу, что даже если налогоплательщик считает налогообложение или расходование налоговых доходов государством несправедливым, то он скорее будет «восстанавливать» свои права уклонением от уплаты налогов, чем посредством участия или обращения в общественные организации, призванные защищать интересы налогоплательщиков и осуществлять общественный контроль за прозрачностью расходования государством средств налогоплательщиков.

Во втором параграфе «Налоговая культура как социокультурный фактор налогового поведения населения» дана характеристика уровня налоговой культуры, проанализированы причины низкого уровня налоговой культуры и возможные пути ее развития. По социологическим данным, несмотря на некоторое повышение уровня налоговой культуры за последние 10 лет (что отмечают 83% респондентов), в целом уровень налоговой культуры россиян остается крайне низким (81% опрошенных). Не отличаются хотя бы «хорошим» уровнем налоговой культуры ни руководители организаций и компаний, ни сами сотрудники налоговых органов. Относительно других групп специалистов более высоким уровнем налоговой культуры характеризуется только персонал бухгалтерий (62% считают их уровень налоговой культуры средним, а 21% - высоким) и специалистов сферы налогов и налогообложения (49% считают уровень их налоговой культуры средним, еще 34% - высоким).

Среди суждений, высказанных респондентами в объяснение низкого уровня налоговой культуры россиян, выделяются три доминирующих мотивации (18-12% ответов): 1) низкий уровень налогового правосознания (из-за отсутствия образования и налогового воспитания, низкой информированности о действующих законах, незнания своих прав и обязанностей в области налогообложения); 2) низкая эффективность самой налоговой системы, крайняя сложность и запутанность законов, постоянные изменения в налоговом законодательстве; 3) плохое использование налогов (не во благо народа), расходование денежных средств бюджета не является ни прозрачным, ни эффективным, а отсюда низкий уровень доверия к налоговым органам и государству.

Вторая группа мотиваций низкого уровня налоговой культуры в стране (от 10-8% ответов) относится к мировоззренческим факторам. Среди них отсутствие у населения всякого интереса к налогам, непонимание ни их назначения, ни их правил сбора

государством. Отсюда – правовой нигилизм, нежелание платить налоги и поддерживать работу государства по их сбору, стремление получить выгоду от неуплаты налогов. Другой мотив - критика позиций самого государства, которое, по мнению респондентов, очень слабо осуществляет меры по развитию правосознания, правовой культуры населения, его уважения к закону.

И третья группа мотиваций связана с отсутствием в обществе традиций развития налоговой культуры, с психологией самих налогоплательщиков, не мотивированной на формирование норм налоговой культуры.

Помимо необходимой работы государства по развитию разъяснительной и информационной работы среди населения, 13% налогоплательщиков указали на необходимость совершенствования законодательства, снижение налогового бремени, обеспечение прозрачности контроля за расходованием денежных средств, улучшение работы налоговых органов, повышение их ответственности.

Меры, предлагаемые респондентами для повышения уровня налоговой культуры, в целом, одинаковы для налогоплательщиков и налоговых органов. Но особое место отводится мерам, направленным на повышение информированности налогоплательщиков об их правах и обязанностях, о важности налогов и о направлениях расходования государством денежных средств налогоплательщиков (Таб. 1).

Таблица 1. Меры возможного повышения уровня налоговой культуры населения и предпринимателей (в % опрошенных)

Меры по повышению налоговой культуры	Для населения		Для предпринимателей	
	Ранг	% опрош.	Ранг	% опрош.
Работа по информированию налогоплательщиков	I	45	I	23
Совершенствование законодательства и процесса налогообложения	II	6	II	12
Снижение налогового бремени	III	5	IV	6
Прозрачность и контроль за расходованием денежных средств	IV	5	V	2
Ужесточение ответственности в отношении уклонения от уплаты налогов, поощрение добросовестных налогоплательщиков	V	3	III	10

В третьем параграфе «Налоговая система как конфликтогенный фактор в развитии отношений предпринимателей и налоговых органов» предпринята попытка выделить основные мотивы конфликтов по двум направляющим: 1) конфликты, инициированные предпринимателями; 2) конфликты, инициированные сотрудниками налоговых органов.

Результаты авторского исследования показывают, что основной причиной конфликтов, возникающих по вине налоговых органов, является недостаточный уровень квалификации сотрудников налоговых органов (54% опрошенных), стремление налоговых органов увеличить налоговые сборы (47%), отсутствие желания налоговых органов идти на

встречу налогоплательщикам (46%). В тоже время основными причинами конфликтов, возникающих по вине налогоплательщиков, являются «склонность к уклонению от уплаты налогов» (55% опрошенных), незнание налоговых прав и обязанностей (52%), отсутствие склонности сотрудничать с налоговыми органами (34%).

На основе проведенного анализа предложен ряд практических мер по снижению уровня конфликтности в налоговой сфере: 1) целенаправленная, организованная на государственном уровне работа по развитию налоговой культуры налогоплательщиков, формированию законопослушного налогового поведения и нетерпимого отношения к неуплате налогов; 2) развитие налоговой культуры самих работников налоговых органов (для этого необходимо повышать требования к квалификации сотрудников, создать стимулы и позитивную мотивацию их работы (например, повышение уровня оплаты, престижности профессии, технической оснащенности), изменить приоритеты в работе налоговых органов (стремление собрать больше налогов должно уступить место стремлению объективно проверять налоги и оказывать помощь налогоплательщикам); 3) совершенствование налогового законодательства (повышение простоты, прозрачности и непротиворечивости в его изложении, социальной справедливости и социальной ориентированности налоговой системы).

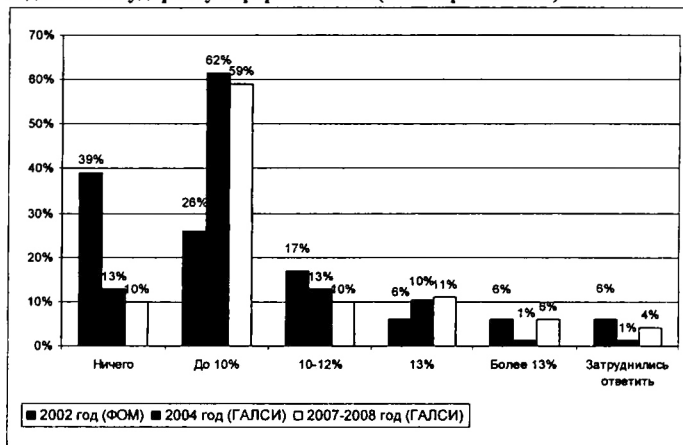
В четвертом параграфе «Отношение населения к налогам и оценка уровня их социальной справедливости» анализируется отношение населения к налогам, готовность россиян делиться своими доходами с государством, их оценка уровня социальной справедливости налогообложения. Показано, что население в целом понимает важность налогов для общества (49% опрошенных считает, что налоги – это плата государству, т.е. отмечают возмездный характер налогов; по мнению 24% опрошенных налоги – это гражданский долг каждого). Однако каждый пятый (22%) критически относится к существующим требованиям уплаты налогов, так как считает, что это либо «грабеж» со стороны государства, либо «жертва» в пользу государства, так как обратной помощи налогоплательщик не получает. При подобном отношении к налогам обязанности их уплаты всеми и вовремя ожидать не приходится. На этом фоне понятно, почему уклонение от уплаты налогов в нашей стране не считается чем-то чрезвычайным.

Отношение налогоплательщиков к налогам в значительной степени предопределяет другой показатель уровня налоговой культуры: *степень готовности делиться доходами с государством*. Этот вопрос исследовался еще в 2002 г. Фондом «Общественное мнение»¹¹, а

¹¹ Опрос населения Фонда «Общественное мнение». Опрос населения в 100 населенных пунктах 44 областей, краев и республик России. Интервью по месту жительства 6-7 апреля 2002. 1500 респондентов. Дополнительный опрос населения Москвы - 600 респондентов.

также в ходе двух авторских социологических опросов в 2004 г. и в 2007-2008 году. Поэтому можно не только оценить, какую часть своих доходов население морально готово отдавать государству, но и тенденции, наметившиеся за последнее время (Рис. 2).

Рисунок 2. Доля доходов, которую население готово добровольно отдавать государству в форме налога (в % опрошенных)



Источник: результаты авторского пилотажного социологического исследования на тему «Налоговая культура и налоговое поведение населения», проведенного в 2007-2008гг. (в составе научного коллектива ГАЛСИ), авторского пилотажного социологического исследования на тему «Налоговая культура и налоговое поведение студентов института налогов Финансовой академии при Правительстве РФ», проведенного в 2004 году (в составе научного коллектива ГАЛСИ), и опроса Фонда общественное мнение (ФОМ), проведенного в 2002 году.

Анализ результатов приводит к выводу, что, с одной стороны, население морально не готово отдавать государству 13% доходов, как это установлено российским законодательством (несмотря на то, что в настоящее время этот налог является одним из самых низких в Европе). С другой стороны, происходит смена ориентаций налогоплательщиков от установки «ничего не платить» в сторону «платить, но немного».

Отношение населения к налогам и готовность делиться своими доходами с государством в значительной степени зависят от того, чувствуют ли налогоплательщики обратную «связь от налогов» в виде различных социальных благ, что в значительной степени предопределяется степенью социальной справедливости налогообложения.

Согласно полученным результатам опроса 2 типа подоходного налогообложения можно отнести к категории социально справедливого: пропорциональное (41% опрошенных) и прогрессивное (37% опрошенных). В связи с этим две грани вопроса осознанной справедливости налогов в современном обществе обращают на себя особое внимание:

1) возможное влияние прогрессивной шкалы налогообложения на сокрытие доходов высокообеспеченными налогоплательщиками (абсолютное большинство

специалистов (84%) уверены, что влияние будет негативным: богатые будут скрывать свои доходы);

2) освобождение малообеспеченных налогоплательщиков от уплаты подоходного налога (большинство специалистов (64%) высказываются «за» освобождение бедных, малообеспеченных от подоходного налога, считая это справедливой мерой регулирования налогообложения).

Из результатов опроса следует, что в условиях российской экономики первоочередной мерой повышения социальной справедливости в ближайшей перспективе должно являться введение необлагаемого минимума доходов для малообеспеченных категорий населения.

Работа заканчивается *предложениями и рекомендациями по повышению социальной справедливости системы налогообложения*, среди которых выделены следующие.

1) В условиях, когда по данным Росстата РФ 19 млн. человек в 2008 году, имели уровень доходов ниже прожиточного минимума, который не превышал 5 тысяч рублей, необходимым является введение необлагаемого минимума доходов в подоходном налоге в размере не ниже 10-20 тысяч рублей и регулярный пересмотр его в сторону повышения, с учетом инфляции, либо, в качестве альтернативы, существенное повышение уровня существующих стандартных налоговых вычетов.

2) В перспективе целесообразно введение прогрессивной шкалы подоходного налогообложения (данная мера должна вводиться осторожно в условиях роста уровня жизни населения, повышения уровня налоговой культуры и при наличии эффективной системы контроля за крупными доходами налогоплательщиков).

3) Расширение перечня социальных вычетов для малообеспеченных категорий населения и повышение их уровня (например, в отношении расходов на страхование жизни, на повышение профессиональной квалификации, на дополнительное пенсионное обеспечение, на проезд к месту работы и т.д.).

4) Введение норм в подоходном налогообложении, стимулирующих повышение уровня рождаемости в стране (введение налоговых льгот или вычетов для налогоплательщиков в зависимости от его социально значимых характеристик, таких как: число лиц, находящихся на иждивении, структура семей, наличие нетрудоспособных членов семей; введение порядка совместного налогообложения доходов семей).

5) В настоящее время лица, имеющие более высокие доходы, участвуют в формировании социальных фондов с меньшей налоговой нагрузкой, чем лица с менее высокими доходами. Это нарушает принцип справедливости и равной напряженности взимания налогов. В связи с этим целесообразным представляется введение

пропорциональной шкалы обложения ЕСН.

6) Одной из антикризисных мер, стимулирующих снижение уровня безработицы, может быть предоставление льготы по ЕСН, которая распространялась бы в отношении всех сотрудников (за исключением уволенных в период кризиса).

7) Важной мерой развития социальной инфраструктуры могло бы стать предоставление градообразующим предприятиям возможности включать в расходы по налогу на прибыль социально значимые расходы (расходы на содержание детских садов, школ, спортивных учреждений и т.д.).

В заключении подводятся итоги проведенной работы, формулируются основные результаты и полученные выводы, рекомендации по совершенствованию процесса налогообложения и формированию законопослушного налогового поведения.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в научных изданиях, определенных ВАК

1. Гребенчук А.О. Благообложение. Развитие налогообложения в России с учетом его влияния на уровень жизни населения // Журнал: Российское предпринимательство, М., 2008. - № 6. Выпуск 2. 0,25 п.л

2. Гребенчук А.О. Налоги как инструмент социального взаимодействия органов государственной власти и общества // Журнал: Социология власти, М., 2008. - №5. 0,6 п.л.

3. Гребенчук А.О. Уходим от налогов – куда? Уклонение от уплаты налогов как девиантная форма налогового поведения предпринимателей // Журнал: Российское предпринимательство, М., 2008. - №10. Выпуск 2. 0,25 п.л.

Публикации в прочих изданиях

4. Гребенчук А.О. Социологическое исследование налогового поведения населения / Гребенчук А.О. Слабкий О.Д. // Социология в сфере экономики и финансов. Ученые записки кафедры социологии (выпуск 2). Под ред. проф. Г.Силласте. - М.: ФА, 2004. 0,3/0,2 п.л.

5. Гребенчук А.О. Социологический подход в изучении сферы налогообложения и налогового поведения// Неделя науки – 2003. Круглый стол «Социология- финансы- государство» (24-26 апреля 2003 года). Информационно аналитический бюллетень кафедры «Социология» (специальный выпуск №6). – М., ФА, 2005. 0,2 п.л.

6. Гребенчук А. Налогообложение и налоговое поведение как объект общественного внимания будущих специалистов налоговой сферы/. Слабкий О., Гребенчук А. // Неделя науки – 2004. Круглый стол «Социология- финансы- государство» (23-24 апреля 2004 года). Информационно аналитический бюллетень кафедры «Социология» (специальный выпуск №7). – М., ФА, 2005. 0,3/0,2 п.л.

10 ~